



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>13074.727134/2021-92</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3401-014.184 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	14 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ALPUNTO BRASIL REFRIGERADORES E SERVICOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/03/2021

REFRIGERADOR CLIMATIZAÇÃO E EXPOSIÇÃO DE BEBIDAS.

As adegas de vinho para conservação e climatização de bebidas, contendo porta em vidro e iluminação interna, para exposição de seu conteúdo, se classificam na NCM 8418.50.90.

BONIFICAÇÕES. REQUISITOS. INOBSERVÂNCIA. INCIDÊNCIA.

A inexistência de registro pelo contribuinte da ocorrência de alegadas bonificações nas Notas Fiscais de saída, autorizam a cobrança integral do IPI nelas destacados.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer em parte do recurso para na parte conhecida rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento reconhecendo como correta a classificação fiscal na NCM8418.50.90 adotada pela contribuinte

*Assinado Digitalmente*

**Laércio Cruz Uliana Junior – Relator e Vice-presidente**

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa ALPUNTO BRASIL REFRIGERADORES E SERVIÇOS LTDA contra auto de infração lavrado pela Receita Federal do Brasil, que exigiu crédito tributário referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), abrangendo fatos geradores ocorridos entre outubro de 2016 e março de 2021.

A autuação fiscal originou-se da análise do Pedido de Ressarcimento no valor de R\$ 5.910.144,61, referente ao primeiro trimestre de 2019, em determinação judicial exarada nos autos do Mandado de Segurança nº 5004399-33.2021.4.03.6110 da 4ª Vara Federal de Sorocaba/SP. O procedimento fiscal foi autorizado pelo TDPF nº 08.1.13.00-2021-00256-8, abrangendo a verificação de créditos e débitos de IPI no período de setembro de 2016 até março de 2021.

Conforme apurado pela fiscalização, a empresa ALPUNTO BRASIL REFRIGERADORES E SERVIÇOS LTDA classificava incorretamente seus produtos nas nomenclaturas NCM 8418.50.90, 8418.29.00 e 8418.50.10, que preveem alíquota zero de IPI. A fiscalização fundamentou-se nas Soluções de Consulta nos 98.308, 98.309 e 98.310 da Cosit, que foram desfavoráveis à contribuinte e indicaram como correto o código NCM 8418.69.99, com alíquota de 15%.

O procedimento fiscal baseou-se na análise dos Livros de Registro de Apuração do IPI através do sistema SPED Fiscal e das notas fiscais eletrônicas emitidas pela empresa e seus fornecedores. Embora não tenham sido encontradas irregularidades em relação aos créditos de IPI, constatou-se que não houve destaque do imposto nas saídas tributadas de mercadorias, em razão da adoção da alíquota zero por classificação fiscal considerada incorreta.

Os produtos objeto da reclassificação foram descritos como equipamentos para produção de frio por compressão, próprios para armazenar e refrigerar bebidas, modelos CCV-72, compreendendo Mini Cervejeira Imbera com porta de vidro, Cervejeira Retrô Imbera e Mini Cervejeira Imbera com porta window. As Soluções de Consulta fundamentaram que tais produtos não se enquadram no código 8418.50 por não serem móveis concebidos para exposição, como balcões frigoríficos para venda de frios e laticínios.

A fiscalização estendeu a reclassificação aos produtos Cervejeiras, Refrigeradores, Congeladores, Mini e Linha Stylus, bem como à quase totalidade dos demais produtos similares produzidos pela autuada, por possuírem características funcionais e estruturais idênticas. Identificou-se também a utilização indevida das NCM 8418.50.10 e 8418.29.00, com alíquota zero, nos modelos EVF08 e EVF19, em lugar da NCM 8418.40.00, com alíquota de 15%.

A partir da implementação das reclassificações fiscais, foi realizada a reconstituição da escrita fiscal do IPI. O imposto não lançado refere-se às somas, por períodos de apuração, do IPI que deixou de ser destacado nas notas fiscais eletrônicas de saída de produtos tributados. A autuação contemplou três anexos: o Anexo I correspondente a saídas de produtos por comodato sem comprovação de exceção; o Anexo II referente a remessas de bonificação, doação ou brinde, operações sujeitas ao IPI por se tratarem de saídas de produtos tributáveis do estabelecimento industrial; e o Anexo III compreendendo demais saídas de produtos sem destaque do IPI onde não se identificou isenção ou suspensão.

Foram aplicadas penalidades previstas no artigo 80 da Lei 4.502/64, com redação dada pelo artigo 13 da Lei 11.488/07, por falta de lançamento do imposto nas notas fiscais de saída. Para os valores do imposto não lançados cobertos por créditos, aplicou-se a multa referente à falta de destaque do imposto na nota fiscal, conforme artigo 569 do RIPI/2010.

Devidamente cientificada em 16 de agosto de 2021, a contribuinte apresentou impugnação em 14 de setembro de 2021, alegando, em síntese: existência de conexão de prejudicialidade com processo diverso relacionado ao indeferimento de ressarcimento, solicitando suspensão da exigibilidade do débito e reunião dos processos; nulidade do lançamento por contradição e deficiência na fundamentação, ofensa a princípios constitucionais, cerceamento à ampla defesa e contraditório; que o Fisco utilizou unicamente consultas de descrições do site de empresa diversa, em procedimento realizado em prazo exíguo de dez dias, pautado em presunções, sem fundamento ou justificativa plausível; que desde 2015 contava com orientação da Solução de Consulta COANA nº 156/2015, demonstrando o descabimento da pretensão retroativa do Fisco; impossibilidade de aplicação retroativa das Soluções de Consulta nºs 98.308, 98.309 e 98.310 publicadas em novembro de 2020, que alcançariam apenas operações entre outubro de 2020 e março de 2021, sendo vedada a aplicação de multa e juros relativamente à matéria consultada; correção da classificação fiscal aplicada; violação aos princípios da certeza do direito, proteção da confiança, segurança jurídica, boa-fé objetiva e venire contra factum proprium; que a produção e montagem de seus produtos se dá basicamente através das etapas de fabricação de peças metálicas, pré-montagem, espumação com injeção de poliuretano e linha de montagem final; reclassificação realizada pela autoridade fiscal a partir de premissas insustentáveis, com desconsideração das características técnicas dos produtos e das Regras Gerais de Classificação Fiscal; que possui quatro linhas principais de produtos projetados para utilização em ambientes comerciais e exposição à venda, não sendo de uso doméstico como indicado pela fiscalização; regularidade das operações de comodato e de remessa em bonificação, doação ou brinde, que não configuram fato gerador do IPI; e caráter confiscatório da multa aplicada.

A recorrente requereu preliminarmente a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o apensamento com processo conexo, e o reconhecimento da nulidade do auto de infração. No mérito, pleiteou o cancelamento integral da exação fiscal e das multas aplicadas, ou subsidiariamente, o recálculo com aplicação das novas Soluções de Consulta limitadas aos itens objeto da matéria consultada e somente a partir de sua vigência, sem incidência de multa e juros.

Posteriormente, foi juntado aos autos Laudo Técnico emitido pela PricewaterhouseCoopers tratando especificamente da classificação fiscal dos produtos autuados.

Seguindo a marcha processual normal, o feito foi assim julgado pela DRJ:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 01/10/2016 a 31/03/2021 LANÇAMENTO. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

A falta de pagamento do imposto constitui infração que autoriza a lavratura do competente Auto de Infração para a constituição do crédito tributário.

AUTO DE INFRAÇÃO. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À HIPÓTESE NORMATIVA. LANÇAMENTO. OBRIGATORIEDADE.

Tendo sido verificado que os fatos constatados se amoldam à norma legal indicada, deve o Fisco proceder ao lançamento, eis que esta é atividade vinculada e obrigatória.

SAÍDAS EM COMODATO. FATO GERADOR. PRIMEIRA SAÍDA.

A saída de produtos por empréstimo a título gratuito (comodato) também se enquadra nas disposições do inciso II, alínea 'a' do art. 38 do RIPI/2010, inexistindo fato gerador somente a partir da segunda saída, sendo o contrato entre as partes indispensável para a comprovação da mencionada operação.

BONIFICAÇÕES. REQUISITOS. INOBSERVÂNCIA. INCIDÊNCIA.

A inexistência de registro pelo contribuinte da ocorrência de alegadas bonificações nas Notas Fiscais de saída, autorizam a cobrança integral do IPI nelas destacados.

Assunto: Classificação de Mercadorias Período de apuração: 01/10/2016 a 31/03/2021 CLASSIFICAÇÃO FISCAL. EQUIPAMENTOS PARA PRODUÇÃO DE FRIO E ARMAZENAMENTO E REFRIGERAÇÃO DE BEBIDAS. CÓDIGO NCM 8418.69.99 DA TIPI.

Equipamentos para produção de frio e para armazenamento e refrigeração de bebidas, com dimensões e capacidade de armazenagem diversas e porta frontal de vidro, parcialmente de vidro ou opaca, devem ser classificados no código NCM 8418.69.99 da TIPI.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. LAUDOS PERICIAIS.

Os laudos periciais devem se ater aos aspectos técnicos, sendo que a classificação fiscal não é assim considerada.

A competência administrativa para considerar correta, em caso concreto, a classificação fiscal de produto específico pertence às autoridades fiscais do quadro da RFB.

ACÓRDÃO 3401-014.184 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA PROCESSO  
13074.727134/2021-92

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/10/2016 a 31/03/2021 NORMA INTERPRETATIVA. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT. APLICAÇÃO RETROATIVA.

As soluções de consulta proferidas pela COSIT, na condição de normas interpretativas, aplicam-se a ato ou fato pretérito, em qualquer caso, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

PROCESSOS DE CONSULTA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. EFEITOS.

As soluções de consulta, a partir da data de sua publicação têm efeito vinculante no âmbito da RFB e respaldam o sujeito passivo que as aplicar, ainda que não seja o respectivo consulente, desde que a mercadoria se enquadre nas características descritas na ementa, sem prejuízo da verificação de seu efetivo enquadramento pela autoridade fiscal em procedimento de fiscalização.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/10/2016 a 31/03/2021 CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há cerceamento de defesa quando o Auto de Infração e seus anexos são regularmente cientificados ao sujeito passivo, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação, e quando estejam discriminados, nestes, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam a autuação, tendo sido observados todos os princípios que regem o processo administrativo fiscal.

Tendo o Auditor Fiscal autuante demonstrado, de forma clara e precisa, os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, nos moldes da legislação de regência, não há que se falar em nulidade da autuação.

PROCESSOS COM RELAÇÃO DE CONEXÃO. APENSAÇÃO. JULGAMENTO CONJUNTO.

2 Serão juntados por apensação os autos relativos à indeferimento de pedido de ressarcimento ou a não homologação de compensação e o processo de auto de infração, com ou sem exigência de crédito tributário, a eles relacionados. Assim, tramitando apensados, serão objeto de apreciação conjunta nas diversas fases processuais que se sucederem, não havendo que se falar em sobrestamento de processos.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Em recurso voluntário repisou os mesmos argumentos de sua defesa anterior.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Laércio Cruz Uliana Junior**, Relator

ACÓRDÃO 3401-014.184 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA PROCESSO  
13074.727134/2021-92

O recurso é tempestivo. Quanto as matérias de cunho constitucional, deixou de conhecer por incompetência desse órgão nos termos da súmula nº 2 desse CARF.

Quanto as demais matérias eu conheço.

## DA LIDE

A lide é travada em relação as classificações fiscais de refrigeradores e bônus em relação aos seus produtos.

Quanto as classificações fiscais, assim assentou a fiscalização:

### Resumo das Classificações Fiscais nesta Fiscalização

Produto	NCM Adotado Empresa	TIPI	NCM Alterado	TIPI
CCV-72	8418.50.90	0%	8418.69.99	15%
CCV315	8418.50.90	0%	8418.69.99	15%
CCV355	8418.50.90	0%	8418.69.99	15%
VR08	8418.50.90	0%	8418.69.99	15%
VRS16	8418.50.90	0%	8418.69.99	15%
G326	8418.50.90	0%	8418.69.99	15%
CCV144	8418.50.90	0%	8418.69.99	15%
EVZ21	8418.50.90	0%	8418.69.99	15%
EVF08	8418.50.90 e 8418.50.10	0%	8418.40.00 EX 01	15%
EVF19	8418.50.10 e 8418.29.00	0%	8418.40.00	15%

Ocorre que a empresa ALPUNTO também deu saída a produtos similares a saber: VR1.5; VRS07; VRS08; VRS19; VRD12; VRD20; G342; CCVS144; EVC07; BVC08; G3D26; G3D42; G3T42 e VR04.

ACÓRDÃO 3401-014.184 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA PROCESSO  
13074.727134/2021-92

Conclui-se, compreendidos e classificados os produtos que compuseram o trabalho da auditoria fiscal sobre as saídas de produtos da empresa ALPUNTO no período de 01/09/2016 até 31/03/2021, conforme tabela a seguir:

Tipo/Modelo de Produto Analisado pela Fiscalização	NCM Adotado pela ALPUNTO	TIPI Aliquota Adotada pela ALPUNTO	NCM Alterado pela Fiscalização	TIPI Aliquota Auto de Infração
CCV-72	8418.50.90	0%	8418.69.99	15%
CCV315	8418.50.90	0%	8418.69.99	15%
CCV355	8418.50.90	0%	8418.69.99	15%
VR08	8418.50.90	0%	8418.69.99	15%
VR15	8418.50.90	0%	8418.69.99	15%
VRS16	8418.50.90	0%	8418.69.99	15%
VRS07	8418.50.90	0%	8418.69.99	15%
VRS08	8418.50.90	0%	8418.69.99	15%
VRS19	8418.50.90	0%	8418.69.99	15%
VRD12	8418.50.90	0%	8418.69.99	15%
VRD20	8418.50.90	0%	8418.69.99	15%
G326	8418.50.90	0%	8418.69.99	15%
G342	8418.50.90	0%	8418.69.99	15%
CCV144	8418.50.90	0%	8418.69.99	15%
CCVS144	8418.50.90	0%	8418.69.99	15%
EVZ21	8418.50.90	0%	8418.69.99	15%
EVF08	8418.50.90 e 8418.50.10	0%	8418.40.00 EX 01	15%
EVC07	8418.50.90	0%	8418.69.99	15%
EVF19	8418.50.10 e 8418.29.00	0%	8418.40.00	15%
BVC08	8418.50.90	0%	8418.69.99	15%
G3D26	8418.50.90	0%	8418.69.99	15%
G3D42	8418.50.90	0%	8418.69.99	15%

Este documento de 63 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado pelo Código de Localização

Delimitados os contornos conceituais pertinentes à classificação fiscal de mercadorias, verifica-se que **a controvérsia dos presentes autos restringe-se à definição acerca da aplicabilidade das conclusões firmadas em três Soluções de Consulta emanadas da COSIT – Coordenação-Geral de Tributação (SC nºs 98.308, 98.309 e 98.310, todas exaradas no ano de 2020, tendo como consulente o ora autuado), bem como à eventual incidência da Solução de Consulta COANA nº 156/2015 ao caso concreto.**

## PRELIMINARES

### DA ARGUIÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Em suas razões de defesa, a recorrente sustenta a invalidade do auto de infração, sob o argumento de que o procedimento fiscalizatório teria sido conduzido em apenas 10 (dez) dias, período manifestamente insuficiente para o exame adequado da matéria. Afirmo, ainda, que a fiscalização extrapolou os limites da verificação inicialmente proposta, que se destinava unicamente à análise da materialidade do direito creditório postulado. Por fim, alega deficiência na motivação do ato de lançamento, ao fundamento de que não foram explicitadas as razões técnicas que conduziram à reclassificação fiscal das mercadorias e à consequente aplicação de nova alíquota do tributo, configurando violação aos princípios que regem o processo administrativo fiscal.

Referidas alegações, entretanto, não resistem ao exame dos elementos probatórios constantes dos autos.

### **Da Regularidade Formal do Lançamento**

Ao contrário do sustentado pela recorrente, o lançamento tributário encontra-se devidamente motivado e amparado em robusta base documental. Os autos contêm elementos probatórios suficientes e detalhados que demonstram, de forma inequívoca, os fundamentos fáticos e jurídicos que embasaram a constituição do crédito tributário.

O Termo de Verificação Fiscal (TVF), juntado às fls. 2467/2530, apresenta minuciosa descrição da metodologia adotada pela autoridade fiscal para proceder à reclassificação dos produtos objeto da autuação, explicitando os critérios técnicos utilizados na análise.

Os demonstrativos analíticos que compõem os ANEXOS I, II e III discriminam, de forma exaustiva e segregada por tipo de operação (comodato, bonificação e vendas gerais), a integralidade das Notas Fiscais Eletrônicas consideradas na base de cálculo do tributo exigido, permitindo o pleno exercício do direito de defesa pela contribuinte.

O ANEXO LRAIPI consolida sinteticamente os registros de apuração do imposto, tornando transparente a metodologia de cálculo empregada pela fiscalização.

Registre-se, ademais, que a autoridade fiscal fundamentou sua atuação nas Soluções de Consulta COSIT nºs 98.308, 98.309 e 98.310, todas do ano de 2020, sendo a própria recorrente a consulente de tais atos normativos, circunstância que afasta qualquer alegação de surpresa ou desconhecimento quanto aos critérios de classificação fiscal adotados.

A apuração do crédito tributário decorreu da aplicação da alíquota de 15% (quinze por cento) sobre as saídas que haviam sido indevidamente beneficiadas com alíquota zero pela contribuinte, em razão da reclassificação fiscal procedida.

### **Da Ausência de Irregularidade no Procedimento Fiscalizatório**

A alegação de que o procedimento fiscal teria sido realizado em prazo exíguo de 10 (dez) dias não corresponde à realidade processual. A documentação acostada aos autos comprova que a ação fiscal foi executada no período compreendido entre 13/07/2021 e 09/08/2021, perfazendo aproximadamente um mês de duração, prazo mais do que suficiente para a conclusão dos trabalhos fiscalizatórios.

A extensão da verificação fiscal para alcançar o período de 5 (cinco) anos justifica-se pela natureza do IPI, tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, bem como pelo caráter vinculado da atividade de lançamento tributário, nos termos do art. 142 do CTN, que impõe à autoridade administrativa o dever de constituir o crédito tributário quando identificada a ocorrência do fato gerador.

Inexiste, portanto, qualquer excesso ou desvio de finalidade no procedimento adotado, encontrando-se a atuação fiscal plenamente respaldada no TDPF que a autorizou.

### **Dos Vícios que Ensejam Nulidade no Processo Administrativo Tributário**

A legislação de regência estabelece, em numerus clausus, as hipóteses que conduzem à invalidação dos atos no processo administrativo fiscal. Dispõe o art. 59 do Decreto nº 70.235/72:

"Art. 59. São nulos: I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."

Da leitura do dispositivo transcrito, extrai-se que a nulidade apenas se configura em duas situações específicas: quando o ato é praticado por pessoa incompetente ou quando há violação ao direito de defesa do administrado. Tais situações não se verificam no caso concreto.

O art. 60 do mesmo diploma normativo estabelece que eventuais irregularidades, incorreções ou omissões que não se enquadrem nas hipóteses do artigo anterior não acarretam nulidade, devendo ser sanadas quando da análise meritória, desde que causem prejuízo ao sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa ou quando não influenciarem na solução da controvérsia.

### **Da Reunião De Processos E Suspensão Da Exigibilidade**

A recorrente formula pedido de apensação entre o presente processo e aquele que versa sobre o pedido de ressarcimento de seu interesse, ambos decorrentes do mesmo procedimento fiscal. Requer, também, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário ora exigido.

### **Da Suspensão Automática da Exigibilidade**

Quanto ao pedido de suspensão da exigibilidade, cabe registrar que tal efeito decorre de pleno direito da apresentação tempestiva da impugnação, conforme determina o art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, sendo desnecessária qualquer manifestação administrativa para sua concessão.

### **Da Procedência do Pedido de Apensação**

No tocante à reunião dos processos, a disciplina da matéria encontra-se estabelecida na Portaria RFB nº 48/2021, que em seu art. 3º, inciso III, determina a apensação dos autos de indeferimento de pedido de ressarcimento (PER) ou de não homologação de DCOMP aos processos de auto de infração ou notificação de lançamento a eles relacionados, incluindo as multas isoladas deles decorrentes.

O instituto da apensação processual visa assegurar a apreciação conjunta da impugnação e das manifestações de inconformidade, prevenindo o risco de decisões administrativas contraditórias sobre a mesma matéria de fato.

No caso vertente, constata-se que o processo relativo ao Pedido de Ressarcimento nº 13074.726846/2021-94 já se encontra apensado aos presentes autos, tramitando de forma conjunta para análise nas instâncias administrativas competentes.

Assim, o pleito da recorrente encontra-se satisfeito, uma vez que o objetivo de assegurar a uniformidade decisória resta plenamente atendido pela apensação já efetivada.

## MÉRITO

### 1 DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL E POSSIBILIDADE DE REVISÃO

A controvérsia submetida a este Colegiado demanda, preliminarmente, a delimitação dos parâmetros normativos que regem a classificação fiscal de mercadorias no ordenamento tributário brasileiro.

A incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) estrutura-se, tradicionalmente, a partir da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), instrumento no qual as mercadorias encontram-se sistematicamente organizadas segundo critérios de identidade e destinação. Uma vez enquadrado o produto em determinado código, extrai-se diretamente a alíquota aplicável.

Tal enquadramento fundamenta-se no Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH), mecanismo internacional concebido para uniformizar a classificação de mercadorias e fomentar o comércio exterior. No ordenamento pátrio, o art. 16 do Decreto nº 7.212/2010 estabelece que a classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) observará as Regras Gerais para Interpretação (RGI), as Regras Gerais Complementares (RGC) e as Notas Complementares (NC).

A aplicação sistemática dessas regras conduz, invariavelmente, à identificação de um código único e específico para cada mercadoria na TIPI, expresso em oito dígitos que representam, sucessivamente, a posição, a subposição de primeiro nível, a subposição de segundo nível, o item e o subitem.

O procedimento classificatório obedece a uma hierarquia lógica dentro do Sistema Harmonizado: primeiramente, identifica-se a posição (quatro primeiros dígitos); em seguida, a subposição de primeiro nível (quinto dígito); posteriormente, a subposição de segundo nível (sexto dígito). O item (sétimo dígito) e o subitem (oitavo dígito) constituem acréscimos regionais à estrutura originária do Sistema Harmonizado, que se estende apenas até o sexto dígito, tendo sido introduzidos pela NCM.

Quanto aos fundamentos normativos da classificação fiscal, o Parecer Normativo Cosit nº 6/2018 consigna que:

"A classificação fiscal de mercadorias se fundamenta, conforme o caso, nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH), da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC), nas Regras Gerais Complementares da TIPI (RGC/TIPI), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e nos ditames do Mercosul, e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH). Além disso, são vinculantes as classificações das mercadorias contidas nos Pareceres da OMA, que são traduzidos e internalizados por ato do Secretário da Receita Federal do Brasil."

Fixadas essas premissas metodológicas, cumpre delimitar o objeto da presente controvérsia, que reside na divergência quanto à aplicabilidade das conclusões firmadas em três Soluções de Consulta (SC nºs 98.308, 98.309 e 98.310), todas emanadas da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) no exercício de 2020, tendo como consulente o ora Recorrente.

As referidas Soluções de Consulta versam sobre três equipamentos destinados à produção de frio e ao armazenamento refrigerado de bebidas, os quais apresentam dimensões e capacidade de armazenagem distintas, bem como variações quanto à porta frontal: o primeiro equipado com porta de vidro, o segundo com porta opaca e o terceiro com porta parcialmente envidraçada.

A autoridade fiscal lançadora utilizou-se dessas Soluções de Consulta como fundamento para reclassificar não apenas os produtos especificamente consultados, mas toda a linha de produção do sujeito passivo, em razão da similaridade técnica e funcional existente entre os equipamentos objeto das consultas e os demais produtos fabricados.

Essa similaridade, aliás, revela-se inquestionável. Embora o contribuinte sustente a existência de distinções entre os produtos de sua linha de fabricação, aplicava a praticamente todos eles uma mesma classificação fiscal — NCM 8418.50.90, com alíquota de 0% (zero por cento) —, o que evidencia que as alegadas diferenças não seriam, sob sua própria ótica, suficientes para modificar o enquadramento tarifário.

Nesse contexto, assume relevo o fato de que, em sua peça impugnatória, o próprio atuado reconheceu expressamente, em múltiplas passagens, a similaridade entre seus produtos, ratificando a correção da extensão classificatória procedida pela fiscalização. Colacionam-se, a seguir, excertos que corroboram essa assertiva:

"Tendo em vista a inclusão de novos produtos no portfólio da **Recorrente**, que passaram a ser produzidos no ano de 2019 ('mini cervejeiras', 'mini cervejeiras porta window' e 'cervejeiras retrô'), como medida de absoluta boa-fé, foram formuladas novas consultas de classificação fiscal – uma para cada, **nada obstante as características desses novos itens sejam similares às dos produtos anteriores, variando apenas na dimensão e na forma de apresentação.**" (fl. 2563)

"No entanto, há de se esclarecer que tais produtos encontram classificação fiscal adequada a mesma subposição da nomenclatura (8418.50), uma vez que, na realidade, **trata-se de itens muito similares, com diferenciação basicamente no que diz respeito às dimensões** (exceção feita à linha de congeladores)." (fl. 2589)

"Relativamente aos produtos das linhas CERVEJEIROS, REFRIGERADORES e LINHA MINI, esclarece a **Recorrente que compartilham de características técnicas semelhantes e são classificados aplicando-se as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado de forma muito similar**, que levam à classificação dessas linhas à posição 8418.50.90. **O que muda de uma linha para outra, basicamente, são as dimensões** – todas elas são destinadas à conservação e exposição de bebidas e alimentos e possuem um processo produtivo similar." (fl. 2590)

"Isso ocorre pois, como antes exposto, **esses produtos são muito semelhantes, havendo modificações nas suas dimensões apenas (...)**." (fl. 2593)

Tais manifestações, oriundas do próprio contribuinte, corroboram a legitimidade do procedimento fiscal de extensão da reclassificação aos demais produtos da linha de fabricação, uma vez demonstrada a identidade técnica e funcional que os vincula aos equipamentos objeto das Soluções de Consulta.

Delimitado o panorama fático-normativo da classificação fiscal em debate, passa-se à análise dos desdobramentos jurídicos decorrentes da reclassificação adotada pela autoridade fiscal, examinando-se o ponto em que se estabelece a divergência entre a tese sustentada pelo Recorrente e a posição defendida pelo Fisco.

## 2 DA SOLUÇÃO DE CONSULTA 156/2015 COANA

Com efeito, aduz a contribuinte que tem em seu favor a Solução de Consulta 156/2015 da COANA, que assim assentou:

**Assunto:** Classificação de Mercadorias Código NCM: 8418.50.90 Mercadoria: Móvel vertical tipo armário com porta-cega e equipamento para produção de frio incorporado, próprio para refrigeração, conservação e exposição de bebidas, utilizado em estabelecimentos comerciais, vulgarmente denominado "Cervejeiro".

**Dispositivos Legais:** RGI 1 (texto da posição 84.18), RGI 6 (texto da subposição 8418.50) e RGC-1 (texto do item 8418.50.90) constante da TEC aprovada pela Res. Camex nº 94, de 2011, e da Tipi, aprovada pelo Dec. n.º 7.660, de 2011, e em subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Dec. n.º 435, de 1992, e atualizadas pela IN SRF nº 807, de 2008, e alterações posteriores

**Fundamentos Identificação da Mercadoria:**

2. A análise dos elementos apresentados evidencia que a mercadoria sob consulta trata-se de um móvel vertical, com largura de 700 mm, profundidade de 780 mm e altura de 2000 mm, com sistema de refrigeração incorporado, próprio para refrigeração, conservação e exposição de bebidas, utilizado em estabelecimentos comerciais, vulgarmente denominado “Cervejeiro”.

Internamente, não possui os acessórios comumente encontrados nas geladeiras de uso doméstico; apresenta porta-cega desprovida de prateleiras internas; e é decorado externamente com imagens indicativas de seu conteúdo o que reforça seu aspecto de utilização comercial.

**Classificação da Mercadoria:**

3. A classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se, conforme o caso, nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC/NCM), nas Regras Gerais Complementares da Tipi (RGC/Tipi), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e nos ditames do Mercosul, e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), aprovadas pelo Decreto nº 435/92, com seu texto atualizado pela IN RFB nº 807, de 11 de janeiro de 2008.

4. A RGI 1 dispõe que os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo, para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e notas, pelas Regras seguintes (RGI 2 a 5). A RGI 6, por sua vez, dispõe que a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para os efeitos legais, pelos textos dessas subposições, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. E de acordo com a RGC-1, as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão mutatis mutandis, para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

5. A posição 84.18 abrange literalmente os refrigeradores, congeladores (freezers) e outros materiais, máquinas e aparelhos para a produção de frio, com equipamento elétrico ou outro.

6. As Nesh da posição esclarecem que os armários, móveis, aparelhos e conjuntos que incorporem um grupo frigorífico completo ou um evaporador de grupo frigorífico, mesmo contendo dispositivos acessórios, se incluem nessa posição, como é o caso, por exemplo, dos refrigeradores domésticos, das vitrinas e balcões frigoríficos, dos conservadores de sorvete ou de produtos congelados, dos bebedouros refrigerados para água ou bebidas, das cubas para refrigerar leite ou

ACÓRDÃO 3401-014.184 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA PROCESSO  
13074.727134/2021-92

cerveja, das sorveteiras, etc. Tal é o caso, portanto, do produto que se quer classificar.

7. Essa posição apresenta os seguintes desdobramentos a nível de subposição de 1º nível:

8418.10.00	- Combinações de refrigeradores e congeladores ( <i>freezers</i> ), munidos de portas exteriores separadas
8418.2	- Refrigeradores do tipo doméstico:
8418.30.00	- Congeladores ( <i>freezers</i> ) horizontais tipo arca, de capacidade não superior a 800 l
8418.40.00	- Congeladores ( <i>freezers</i> ) verticais tipo armário, de capacidade não superior a 900 l
8418.50	- Outros móveis (arcas, armários, vitrines, balcões e móveis semelhantes) para a conservação e exposição de produtos, que incorporem um equipamento para a produção de frio
8418.6	- Outros materiais, máquinas e aparelhos, para a produção de frio; bombas de calor:
8418.9	- Partes:

8. Dentre as subposições apresentadas, o produto sob consulta, uma vez que incorpora um equipamento para a produção de frio, que é utilizado para a conservação e exposição de produtos para fins comerciais, e que não é um congelador (*freezer*), enquadra-se nos dizeres do código 8418.50 “Outros móveis (arcas, armários, vitrines, balcões e móveis semelhantes), para a conservação e exposição de produtos, que incorporem um equipamento para a produção de frio”, que se subdivide nos seguintes itens:

8418.50.10	Congeladores ( <i>freezers</i> )
8418.50.90	Outros

9. Considerando que a mercadoria apresentada não é um congelador (*freezer*) e na falta de item específico que melhor a classifique, finalizamos com seu enquadramento no código 8418.50.90.

### Conclusão

Com base nas RGI 1 (texto da posição 84.18), RGI 6 (texto da subposição 8418.50) e RGC-1 (texto do item 8418.50.90) constante da Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex n.º 94, de 2011, e da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto n.º 7.660, de 2011, e em subsídios extraídos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), aprovadas pelo Decreto n.º 435, de 27 de janeiro de 1992, e atualizadas pela Instrução Normativa RFB n.º 807, de 11 de janeiro de 2008, e alterações posteriores, a mercadoria objeto desta consulta CLASSIFICA-SE no código NCM/TEC/Tipi 8418.50.90.

### Ordem de Intimação

Com base no relatório e fundamentação acima, a presente Solução de Consulta foi aprovada pela 2ª Turma constituída pela Portaria RFB n.º 1.092, de 30 de maio de 2014, à sessão de 22 de abril de 2015.

Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 28 da Instrução Normativa RFB n.º 1.464, de 8 de maio de 2014.

ACÓRDÃO 3401-014.184 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA PROCESSO  
13074.727134/2021-92

Remeta-se o presente processo à DRF-Campinas para ciência do interessado e demais providências cabíveis.

Compulsando os autos, em que pese existir tal Solução de Consulta nº 156/2015 - COANA, não restou evidenciado nos autos que tal decisão foi requerida pela contribuinte e assim a lhe beneficiaria. No entanto, a jurisprudência mansa e pacífica da casa é no sentido de que a Solução de Consulta realizado por terceiro não beneficiaria e assim, não promovendo alteração de critério jurídico, vejamos:

Número do processo: 15165.003677/2008-50

Ementa: Assunto: Classificação de Mercadorias Período de apuração: 01/01/2007 a 31/08/2008 PROCESSO DE CONSULTA. **A consulta, nos termos da legislação vigente à época dos fatos (IN RFB nº 740, de 2007), cria um vínculo exclusivo entre o fisco e a própria consulente. Se a interessada não for a consulente, titular desta Solução de Consulta, não pode se beneficiar do efeito da mesma.** DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CANAL VERMELHO. PRÁTICA REITERADA. NÃO CONFIGURAÇÃO. O desembaraço da mercadoria, não configura prática administrativa reiterada, visto que, por expressa determinação legal, o despacho aduaneiro está sujeito à revisão no período quinquenal.

Número da decisão: 3401-005.322

Nome do relator: MARA CRISTINA SIFUENTES

*(g.n)*

Dessa forma, não assiste nesse ponto a contribuinte quanto a sua vinculação e alteração de critério jurídico.

## DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL

Delimitada a controvérsia, verifica-se que a divergência classificatória restringe-se aos últimos quatro dígitos da NCM, permanecendo incontestados os quatro dígitos iniciais. A recorrente sustenta o enquadramento na NCM 8418.50.90, ao passo que a autoridade fiscal defende a classificação nas NCM 8418.40.00, 8418.40.00 EX 1 ou 8418.69.99.

A solução da controvérsia exige a aplicação das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias. Nos termos da Regra Geral de Interpretação nº 1 (RGI-1), a classificação fiscal determina-se legalmente pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, aplicando-se, quando compatíveis com estes textos, as Regras Gerais subsequentes. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo.

Por sua vez, a RGI-6 estabelece que a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, sendo comparáveis apenas subposições do mesmo nível. Complementarmente, a Regra Geral Complementar nº 1 (RGC-1) da Nomenclatura Comum do Mercosul determina que as Regras Gerais do Sistema Harmonizado aplicam-se, mutatis mutandis, para determinar dentro de cada posição ou subposição o item aplicável e o subitem correspondente, considerando-se apenas desdobramentos regionais do mesmo nível.

A posição 84.18 da NCM abrange "refrigeradores, congeladores (freezers) e outros materiais, máquinas e aparelhos para a produção de frio, com equipamento elétrico ou outro; bombas de calor, excluindo as máquinas e aparelhos de ar-condicionado da posição 84.15". Dentro dessa posição, apresentam-se as seguintes subposições:

<b>4.18</b>	<b>Refrigeradores, congeladores (freezers) e outros materiais, máquinas e aparelhos, para a produção de frio, com equipamento elétrico ou outro; bombas de calor, excluindo as máquinas e aparelhos de ar-condicionado da posição 84.15.</b>
<b>418.10.00</b>	<b>- Combinações de refrigeradores e congeladores (freezers), munidos de portas ou gavetas exteriores separadas</b>
<b>418.2</b>	<b>- Refrigeradores do tipo doméstico:</b>
<b>418.30.00</b>	<b>- Congeladores (freezers) horizontais tipo arca, de capacidade não superior a 800 l</b>
<b>418.40.00</b>	<b>- Congeladores (freezers) verticais tipo armário, de capacidade não superior a 900 l</b>
<b>418.50</b>	<b>- Outros móveis (arcas, armários, vitrines, balcões e móveis semelhantes) para a conservação e exposição de produtos, que incorporem um equipamento para a produção de frio</b>
<b>418.6</b>	<b>- Outros materiais, máquinas e aparelhos, para a produção de frio; bombas de calor:</b>
<b>418.9</b>	<b>- Partes:</b>

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) relativas à posição 84.18 esclarecem que nela se enquadram armários, móveis, aparelhos e conjuntos que incorporem grupo frigorífico completo ou evaporador de grupo frigorífico. Exemplificativamente, a posição contempla refrigeradores domésticos, vitrinas e balcões frigoríficos, conservadores de sorvete, bebedouros refrigerados e sorveteiras.

Da descrição constante da documentação aduaneira, extrai-se que os equipamentos importados caracterizam-se como móveis frigoríficos destinados à conservação e exposição de produtos para fins comerciais, incorporando equipamento para produção de frio, sem configurarem, todavia, congeladores tipo freezer horizontal.

A subposição 8418.40, defendida pela fiscalização, contempla especificamente "congeladores (freezers) horizontais tipo arca". A descrição das mercadorias importadas não corresponde a essa categoria, uma vez que os equipamentos destinam-se primordialmente à exposição comercial de produtos refrigerados, e não ao congelamento em arcas horizontais. A especificidade da subposição 8418.40 afasta seu enquadramento ao caso concreto. Ressalta que subposição de primeiro nível 8418.6, que apresenta as seguintes subposições de segundo nível:

418.6	- Outros materiais, máquinas e aparelhos, para a produção de frio; bombas de calor:
418.61.00	-- Bombas de calor, excluindo as máquinas e aparelhos de ar-condicionado da posição 84.15
418.69	-- Outros

Na sequência, na subposição residual 8418.69, que apresenta os seguintes itens:

418.69.10	Máquinas não domésticas para preparação de sorvetes
418.69.20	Resfriadores de leite
418.69.3	Unidades fornecedoras de água, sucos ou bebidas carbonatadas
418.69.40	Grupos frigoríficos de compressão com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora.

ACÓRDÃO 3401-014.184 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA PROCESSO  
13074.727134/2021-92

418.69.9	Outros
----------	--------

Ainda, os produtos em questão foi aplicada a posição residual 8418.69.9 que apresenta os seguintes subitens:

8418.69.9	Outros	
8418.69.91	Resfriadores de água, de absorção por brometo de lítio	5
8418.69.99	Outros	15

Já a subposição 8418.69.99 insere-se como desdobramento residual de "Outros materiais, máquinas e aparelhos para a produção de frio". A aplicação desta subposição pressupõe que o produto não se enquadre em nenhuma das categorias específicas anteriormente descritas na posição 84.18. Ocorre que existe subposição específica que contempla precisamente as características dos equipamentos importados, qual seja, a subposição 8418.50.

Com efeito, a subposição 8418.50 destina-se expressamente a "Outros móveis (arcas, armários, vitrinas, balcões e móveis semelhantes) para a conservação e exposição de produtos, que incorporem um equipamento para a produção de frio". A descrição aduaneira demonstra que os equipamentos enquadram-se perfeitamente nesta categoria: tratam-se de móveis frigoríficos voltados simultaneamente à conservação e à exposição de produtos em ambiente comercial.

A função dual de conservação e exposição constitui elemento distintivo que afasta o enquadramento tanto na subposição 8418.40 (congeladores tipo arca, sem finalidade expositiva) quanto na subposição residual 8418.69.99. A especificidade da descrição contida na subposição 8418.50, que menciona expressamente "vitrinas" e "balcões" destinados à exposição, revela que o legislador estabeleceu categoria própria para equipamentos com essas características.

Aplicando-se a RGC-1 para determinar o desdobramento regional dentro da subposição 8418.50, verifica-se que a NCM 8418.50.90 contempla "Outros" equipamentos não especificados nos demais subitens, sendo este o código correto para os equipamentos descritos na documentação de importação.

Diante do exposto, a classificação fiscal adequada é a NCM 8418.50.90, conforme sustentado pela recorrente, devendo ser afastadas as classificações propostas pela fiscalização.

No entanto, verifico que a classificação fiscal nº 8418.50.90 seria a correta, ocorre, que tais refrigeradores enquadram-se como móveis, eis, que serve para exposição de venda dos produtos e sua conservação. Nesse sentido a NESH:

1) Grupos frigoríficos de compressão (compreendendo o compressor, mesmo com motor, e o condensador, montados numa base comum, mesmo com evaporador, ou formando um conjunto monobloco) e grupos de absorção formando corpo. Estes grupos frigoríficos são comumente utilizados para equipar refrigeradores domésticos ou outros móveis ou conjuntos frigoríficos. Alguns grupos de compressão, denominados “grupos resfriadores de líquidos”, compreendem, sobre uma base comum, mesmo com condensadores, compressores e um trocador (permutador) de calor que contenha um evaporador e condutos, nos quais circula o líquido a refrigerar. Estes aparelhos incluem os aparelhos de refrigeração utilizados nos sistema de ar-condicionado.

2) Armários, móveis, aparelhos e conjuntos que incorporem um grupo frigorífico completo ou um evaporador de grupo frigorífico, mesmo que contenham dispositivos acessórios, tais como agitadores, misturadores ou formas, como é o caso, por exemplo, dos refrigeradores domésticos, das vitrines e balcões frigoríficos, dos conservadores de sorvete (gelado\*) ou de produtos congelados, dos bebedouros refrigerados para água ou bebidas, das cubas para refrigerar leite ou cerveja, das sorveteiras, etc

Já a posição 8418.69.99, não deve ser aplicada eis que mais genérica, e quando existir NCM específica essa deve ser aplicada, eis que tal posição reflete o caso “Outros materiais, máquinas e aparelhos, para a produção de frio.”, pois, como já mencionado acima, os refrigeradores trata-se de armários.

Em que pese as conclusões das SC - Cosit nº 98.308, nº 98.309 e nº 98.310, serem de 2020, e o auto de infração abarcar o período de 2016 a 2021, deixo de aplicar diante do fato do CARF não encontrar vinculado as Soluções de Consulta da RFB, nesse sentido:

Número do processo: 12466.000602/2010-59 Ementa: Assunto: Classificação de Mercadorias Data do fato gerador: 11/03/2010 PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DESCRIÇÃO DETALHADA DA MERCADORIA INSUFICIENTE PARA DEFINIÇÃO DO CORRETO TRATAMENTO ADUANEIRO E TARIFÁRIO. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferido o pedido de restituição do imposto de importação para Declaração de Importação (DI) na qual a mercadoria não esteja corretamente descrita, com todos os elementos suficientes à definição do correto tratamento aduaneiro e tarifário pleiteado. CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. SISTEMA HARMONIZADO. ACORDO INTERNACIONAL. ATIVIDADE JURÍDICA QUE NÃO SE CONFUNDE COM PERÍCIA. A classificação de mercadorias é atividade jurídica, calcada nas Regras constantes do Sistema Harmonizado, fruto de acordo regularmente incorporado ao ordenamento jurídico nacional, com estatura de paridade com alei ordinária brasileira, e não se confunde com a perícia. O perito,

técnico em determinada área (química, mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e de outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. NOME COMERCIAL. "NPEL 128". DESNECESSIDADE DE PERÍCIA.

Tendo o produto a ser classificado nome comercial que o individualize tecnicamente (no caso, "NPEL 128"), desnecessária a demanda por perícia, diante da existência de fichas técnicas sobre a mercadoria, especificando suas características.

CARF. SOLUÇÕES DE CONSULTA E DIVERGÊNCIA DA RFB. NÃO VINCULAÇÃO.

O CARF, por ser órgão externo à RFB, não é vinculado por Soluções de Consulta e de Divergência por ela emitidas, podendo emitir juízo independente sobre classificação de mercadorias, desde que calcado nas Regras do Sistema Harmonizado, e nas normas que o complementam, internacional, regional e nacionalmente.

Número da decisão: 3401-003.761 Nome do relator: ROSALDO TREVISAN No entanto, cabe esclarecer que o contencioso que a DRJ não podia oferecer à empresa, discutindo o mérito das Soluções de Consulta e Divergência, pode ser objeto de análise por este CARF, órgão externo à RFB. Na sequência, trata-se do tema, após considerações iniciais esclarecedoras sobre a classificação de mercadorias.

(...)

Sintetizando nosso raciocínio, também detalhado na Declaração de Voto formulada no Acórdão nº 3403-003.186, de 20/08/2014, temos que o atendimento ao resultado da solução de consulta/divergência impede a lavratura pela RFB de auto de infração em relação à matéria consultada. E o não atendimento ao resultado da solução de consulta, por sua vez, permite a lavratura da autuação, ou a negativa de restituição, que devem ser objeto de julgamento por rito absolutamente diverso daquele inerente ao processo de consulta, e com apreciação restrita à matéria objeto da autuação ou do pedido de restituição.

No processo de consulta a solução dada pelo fisco se alastra no tempo, além do período que vai da consulta até a ciência do consulente. Não havendo disposição posterior (v.g. solução divergente, revogação de ofício ou ato normativo superveniente), os efeitos são eternos. E no processo de consulta sempre haverá a indicação da classificação correta, seja ela a adotada pelo consulente, a pretendida pelo consulente, ou outra.

No processo de determinação e exigência de crédito tributário, referente a autuação ou a pedido de restituição, a solução dada restringe-se ao caso concreto

analisado, sendo imprestável a vincular a fiscalização em casos ou períodos diversos, ainda que para o mesmo produto e para a mesma empresa. E em tal processo, não há a necessidade de que o julgador chegue à classificação correta. Basta que consiga comprovar que a classificação/argumentação adotada na autuação ou no pedido de restituição estava correta ou que deve ser afastada (sem que seja necessário seguir a busca pela classificação correta).

Em suma, o afastamento dos efeitos da consulta se dá apenas dentro do rito processual relacionado às consultas, e não no rito de determinação e exigência de crédito tributário, ou de pedido de restituição, no qual a análise é restrita ao caso autuado, no período autuado, com os elementos constantes na autuação (sejam ou não eles simples cópia dos externados na Solução de Consulta/Divergência). E, por óbvio, a resposta obtida no processo de consulta não inibe o contencioso administrativo provocado pelo fisco em autuação, ou pela empresa, em pedido de restituição.

Por isso, ao mesmo tempo em que se compreende ter a DRJ alegado estar vinculada pela Solução de Consulta/Divergência, decidindo ser a classificação aquela já fixada pela RFB e informada à própria empresa, passa-se aqui, no CARF, órgão externo à RFB, a analisar a procedência do pedido de restituição, no caso concreto, e com efeitos somente sobre ele, de forma independente ao resultado da Solução de Consulta/Divergência.

Dessa forma, dou provimento a classificação fiscal da contribuinte.

## DO COMODATO E BONIFICAÇÕES

A Contribuinte contesta a parte do lançamento referente às operações que se deram na forma de comodato, bem como as que embutem descontos incondicionais, sejam eles bonificações, doações ou brindes.

A respeito das operações de saída de bens em comodato, é de se esclarecer que o RIPI/2010, em seu art. 35, define como fatos geradores do imposto o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira e a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial. Assim, a saída do produto do estabelecimento industrial, tal qual ocorre no presente caso, em regra constitui fato gerador do imposto, salvo, é claro, na ocorrência das exceções expressas no art. 38 do mesmo regulamento:

Art. 38. Não constituem fato gerador: [...] II - as saídas de produtos subsequentes à primeira: a) nos casos de locação ou arrendamento, salvo se o produto tiver sido submetido a nova industrialização; ou [...]

Vê-se que uma das exceções se refere às saídas de produtos subsequentes à primeira nos casos de locação ou arrendamento, desde que não tenha havido nova industrialização. Ou seja, a primeira saída é sempre tributada normalmente, nos termos do art. 35,

não ocorrendo o fato gerador na hipótese de nova saída por expressa previsão legal – exemplificativamente, quando o bem retorna após o término de um contrato de locação e é novamente locado.

Observe-se que o Regulamento do IPI, ao tratar da saída dos produtos em locação ou arrendamento, refere-se à hipótese de empréstimo ou cessão de uso do produto a título remunerado, em que não há transferência do domínio patrimonial, mas apenas do seu uso. Nestes termos e por analogia, a saída de produtos por empréstimo a título gratuito (comodato) também se enquadra nas disposições do inciso II, alínea "a" do art. 38 do RIPI/2010.

#### **Quanto ao ônus probatório nas operações de comodato:**

A matéria relativa ao ônus da prova em litígios tributários encontra-se disciplinada no art. 373 do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal por força do Decreto nº 70.235/72. Segundo referido dispositivo, o ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito, e ao réu quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

No caso concreto, a Fiscalização lavrou o auto de infração com fundamento nas Notas Fiscais de saída emitidas pela Contribuinte, as quais evidenciaram a circulação de mercadorias sem o devido recolhimento do IPI. Trata-se, portanto, de situação em que a ocorrência do fato gerador – a saída do produto do estabelecimento industrial – restou comprovada pela própria documentação fiscal da Contribuinte.

A Contribuinte, por sua vez, alega que tais saídas não configurariam fato gerador por se tratarem de operações em comodato, o que constituiria fato modificativo ou extintivo da pretensão fiscal. Nessa linha, compete à Contribuinte demonstrar, de forma inequívoca, a efetiva existência dos contratos de comodato e a natureza das operações realizadas, nos termos do art. 373, II, do CPC.

Conforme consignado pela Autoridade Fiscal no Termo de Verificação Fiscal, e não contestado especificamente pela Contribuinte neste ponto, não foram apresentados os contratos de comodato que comprovariam a natureza jurídica das operações. A mera alegação de que as saídas se deram a título de comodato, desacompanhada da documentação comprobatória necessária, mostra-se insuficiente para afastar a incidência tributária regularmente apurada.

Cabe destacar que o reconhecimento da não incidência prevista no art. 38, II, "a", do RIPI/2010 pressupõe não apenas a demonstração da natureza jurídica do negócio (comodato), mas também o controle adequado dessas operações pela Contribuinte, de modo a permitir a fiscalização e evitar que operações tributáveis sejam mascaradas sob a forma de empréstimos gratuitos. A ausência de elementos probatórios mínimos, como os próprios contratos de comodato, impede a verificação da regularidade das operações e, conseqüentemente, o reconhecimento da exceção fiscal invocada.

#### **Quanto às bonificações, doações e brindes:**

Relativamente aos descontos incondicionais alegados pela Contribuinte sob a forma de bonificações, doações ou brindes, aplica-se o mesmo raciocínio quanto ao ônus probatório.

A legislação do IPI estabelece que a base de cálculo do imposto corresponde ao valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria (art. 47, II, "a", do CTN c/c art. 131 do RIPI/2010). Os descontos incondicionais, quando efetivamente concedidos e devidamente documentados, não integram a base de cálculo do imposto, conforme o art. 15 da Lei nº 4.502/64 e o art. 131, § 1º, do RIPI/2010.

Todavia, para que tais descontos sejam reconhecidos como incondicionais e, portanto, excluídos da base de cálculo, é imprescindível que constem expressamente nas Notas Fiscais de saída, nos termos do art. 14 da Lei Complementar nº 87/96, aplicável por analogia, e da legislação do IPI.

No presente caso, a Contribuinte não consignou nas Notas Fiscais de saída quaisquer descontos concedidos. Ao assim proceder, atraiu para si o ônus de demonstrar, por outros meios probatórios, a efetiva concessão dos descontos e sua natureza incondicional. Trata-se, novamente, de fato modificativo do direito alegado pela Fiscalização, cabendo à Contribuinte o encargo de sua comprovação.

Ocorre que a Contribuinte não se desincumbiu desse ônus probatório. Não foram apresentadas, nem durante a ação fiscal, nem na presente impugnação, as planilhas discriminando os alegados descontos, tampouco os documentos que as embasassem, tais como políticas comerciais da empresa, comprovantes de entrega dos brindes, registros contábeis que evidenciassem a saída não onerosa das mercadorias, ou qualquer outro elemento que permitisse verificar a veracidade e a natureza das operações alegadas.

A ausência de qualquer lastro documental torna impossível aferir se os alegados descontos foram efetivamente concedidos, se possuíam natureza incondicional e se foram devidamente contabilizados. Sem tais elementos, a alegação da Contribuinte configura mera assertiva desprovida de substrato probatório, insuficiente para elidir a presunção de legitimidade do lançamento fiscal, que se baseia nos valores efetivamente consignados nas Notas Fiscais emitidas pela própria Contribuinte.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto em conhecer em parte do recurso para na parte conhecida rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento reconhecendo como correta a classificação fiscal na NCM8418.50.90 adotada pela contribuinte.

*Assinado Digitalmente*

ACÓRDÃO 3401-014.184 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA PROCESSO  
13074.727134/2021-92

**Laércio Cruz Uliana Junior**

DOCUMENTO VALIDADO